

浅析我国税收协定中的独立个人劳务所得条款^{*}

陈延忠 (厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

【摘要】我国对外签订的税收协定均规定了独立个人劳务所得条款。近年来,联合国和OECD 分别对其范本中的独立个人劳务所得条款及注释进行了修订。本文对OECD 范本、联合国范本及我国协定实践中的独立个人劳务所得条款进行比较,在此基础上分析了该条款的理解和适用,以及未来谈判和签订税收协定时应注意改进的问题。

【关键词】税收协定; 独立个人劳务所得; 征税协调

【中图分类号】F810.422

【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056 (2005) 04-0034-06

诸范本及我国协定实践中的独立个人劳务所得条款之比较

2000 年以前的OECD 诸范本中均规定了固定基地原则,以此作为协调独立个人劳务所得征税权冲突的规则。根据这一原则,缔约国一方居民的跨国独立劳务所得一般由其居住国课税,但如

果缔约国一方居民在缔约国另一方设有经常从事独立劳务活动的固定基地,则缔约国另一方作为来源地国可对归属于该固定基地的所得优先进行课税。

许多发展中国家认为固定基地原则过多地限制了来源地国一方的权益。因此,在其大力推动下,1980 年联合国范本第 14 条除采用固定基地原则外,还规定非

居民即使在来源地国境内未设有固定基地的情形下,只要符合以下两个情况之一,来源地国仍有权对缔约国对方居民的跨国独立劳务所得优先课税:

(1) 缔约国一方居民在有关会计年度内在缔约国另一方境内连续或累计停留时间达到或超过 183 天;

(2) 缔约国一方居民在缔约国另一方从事劳务活动的报酬所得,系由缔约国另一方的居民支付或者由设在缔约国另一方境内的常设机构或固定基地负担,并且其金额在某一会计年度内超过一定数额(具体金额由缔约国双方在协定谈判时确定)。

我国现行税收协定谈判工作文本(即 1996 年 2 月工作文本,以下简称现行工作文本)第 14 条,系参考和借鉴 1980 年联合国范本第 14 条的规定,但未采用上述关于常设机构负担和支付数额

^{*}本文系厦门大学法学院院长廖益新教授主持的国家税务总局委托课题《中国谈判税收协定工作文本修订》的阶段成果。

OECD 范本最早为 1977 年版,并先后于 1992 年、1994 年、1995 年、1997 年、2000 年、2003 年进行修订,最新版本为 2003 年范本。



标准的规定,仅采用了固定基地原则和183天停留标准。

实践中,我国对外签订的税收协定绝大多数都采用了固定基地原则,此外,一般还兼用183天标准、常设机构负担标准或数额标准中的一种或几种。也有个别协定未采用固定基地原则,如1985年与马来西亚的税收协定仅规定了183天标准、常设机构负担和数额标准;另有个别协定仅规定固定基地原则(如2002年与尼日利亚的税收协定)。

在采用了183天标准的协定中,对183天停留标准的限定规定又分成几种:

(1)多数协定规定“在有关历年中”;

(2)一些规定在“在有关会计年度内”,如1996年与孟加拉的税收协定,2000年与巴巴多斯的税收协定;

(3)规定“在任何12个月内”(如1995年与白俄罗斯的税收协定、1998年与爱沙尼亚的税收协定)、“任何365天内”(如1994年与巴布亚新几内亚的税收协定),或“任何连续的12个月内”(如1986年与新西兰的税收协定、1988年与澳大利亚的税收协定);

(4)少数规定“在有关纳税

年度内”,如1994年与印度的税收协定;

(5)少数新缔结的协定或安排规定“在有关会计年度开始或结束的任何12个月中”,如2000年与南非的税收协定、2002年与突尼斯的税收协定、2003年与澳门特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排。

近年来,随着国际经济形势的不断发展,OECD范本和联合国范本分别对其独立个人劳务所得条款进行了修订和调整。

2000年OECD将范本中第14条删除(2000年和2003年的OECD范本都已没有第14条独立个人劳务条款)。原来由第14条调整的独立个人劳务所得,改由第7条“营业利润”调整,为此,在范本第3条第1款增加了对“企业”和“营业”两项规定,规定“企业”一语指开展任何营业活动,而“营业”一语包括从事专业性劳务和其它独立性活动。相应地,第15条的标题也由“非独立个人劳务”改成“受雇所得”。

2001年联合国范本中则删除了第14条第1款第3项的支付数额标准,而保留了前两项规定。其原因是这种金额的下限规定常常由于通货膨胀而失去意义,同

时还会对来源地国输入高价值劳务起阻碍作用。此外,从实践来看,这一规定也很少得到采纳,如1980年至1997年签订的国际税收协定中仅有6%采纳了这一规定。因此联合国范本中删除了上述支付数额标准。

税收协定中独立个人劳务所得条款的理解和适用

1. 与其它协定条款的关系

本条调整的是跨国独立劳务所得的征税权协调问题。非独立劳务所得的征税协调则由协定第15条来加以调整。

同时,对从事独立性活动的某些个人,协定作了特别规定,如董事和高层管理人员(第16条)、从事跨国表演活动的艺术家、运动员(第17条)等。这些规则与第14条属于特殊规则与一般规则的关系,因而优先于第14条而适用。

此外,从事独立个人劳务活动的个人退休时可能取得的解雇费、养老金或退休金,并不属于协定第18条“退休金”的适用范围,而属于个人独立劳务的延期报酬,仍适用第14条征税。

如果专业性劳务所得是通过权利和类似财产的利用而获得的,也即以特许权使用费的形式支付,则来源地国可以适用第12

实际上,从1992年起,OECD诸范本就将其范本第15条第2款第1项关于183天规则的表述改为“在有关会计年度开始或结束的任何12个月期限内”,以消除因协定双方会计年度不同可能造成的冲突。

See UN Commentaries on the Articles of the United Nations Model Taxation Convention between Developed and Developing Countries, January 11, 2001. Commentary on Chapter III, Article 14, Paragraph 8.

条进行课税,但如果从事跨国独立个人劳务者在来源地国设有固定基地,且该权利和类似财产与此固定基地有实际联系,则适用第14条的规定进行课税。

用于开展独立个人劳务的不动产取得的所得以及转让用于开展独立个人劳务的动产和不动产取得的所得则分别归第6条和第13条调整。

2. 对“专业劳务所得”的理解

跨国独立劳务所得在协定文本中表述为“专业性劳务或其它独立性活动取得的所得”。OECD诸范本或联合国诸范本并未对“专业劳务所得”加以定义,而仅通过举例对“专业性劳务”的含义进行说明。这些例子有:独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动,以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

除了“专业劳务所得”以外,第14条还调整“从其他独立性活动获得的所得”。OECD诸范本和联合国诸范本同样未对此加以定义。而这一用语意所指,长期

以来都模糊不清,并且容易造成与第7条调整的营业利润的混淆。从第14条和第15条标题具有的紧密关系,以及这两个条文在历史上曾合并规定于同条的情况上看,可以推出第14条针对的活动应当是这样一种活动:如果这种活动是以非独立的身份从事的,就落入第15条的调整范围。

据此,有学者认为“其他独立性活动”包括两项要求:

(1) 必须是劳务,既不是以工业方法或技能生产或加工产品,也不是商业活动;

(2) 资本投入不是最首要的。

需指出的是,某一个人仅仅同意为某一合同约定行为提供劳务,或根据合同约定同意戒绝某一行为(如避免竞争),并因此取得收入,也属于从专业性劳务和其他独立性活动中取得所得。

同时,第14条还适用于因为先前的专业性劳务和其他独立性活动而取得的所得,例如从某一自由职业退休后取得的退職费。因为专利权的授予而作为报酬支付的年金也可构成从独立个人劳务中获得的延期报酬,而落入第

14条调整范围内。

在协定适用过程中,如果根据上述解释仍无法对纳税人取得的具体跨国劳务所得进行认定,则只能参照我国国内税法有关规定来判断。我国所得税法上,与前述个人独立劳务所得相类似的税法概念,是《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第8条第4项规定的劳务报酬所得。缔约国对方居民在中国境内从事上述规定范围内的各项劳务活动所取得的劳务报酬,即属于税收协定意义上的个人独立劳务所得,应按第14条规定课税。

3. 劳务履行地的判断

劳务履行地一般是指从事劳务的个人在开展劳务时实际所在的地点,而不是利用其劳动成果(如销售其劳动成果)的地点。如果劳务活动是纯粹的脑力劳动,或者是包括了脑力劳动和体力劳动的复杂劳动,就需要根据相关劳务的具体特性来加以判断。例如,对于画家、雕塑家或作家,其履行地主要看真正具有创造性的行为,或者创作艺术作品的主要努力的发生地点,而不是创造性行为的预备地或创作作品的销售地。对发明家而言,其履行地则是看其系统地实现发明所蕴涵的思想的地点,或是其主张与专利相关权利的地点。咨询活动的履行地则是在直接(通过电话或以书面形式)从事劳务的地点、

联合国诸范本包括了1980年联合国范本及最新的2001年联合国范本。

这也是OECD税务委员会删除第14条的原因之一。委员会认为难以界定这一用语,且指出:如果单单从纸面上理解,这一规定可能适用于第7条调整的活动。OECD, Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, 2000, paragraph 9.

OECD1963年范本(草案)曾规定第三个条件,即“其他独立性活动”应与专业性劳务“相似”,换言之,所涉及的劳务需有一定的训练和创造能力。OECD1977年范本起就删除了这一要求。Klaus Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, Third Edition, 1997, p859.

或者完成咨询主要准备工作的地点,而不是咨询者思考相关问题的地点。如果涉及的劳务活动是前述的提供劳务可获得性(availability),则劳务提供者当时实际所在地被视为劳务履行地。如果涉及的劳务是戒绝某一合同约定行为,则该活动原本会发生的地点被视为其履行地。

4. 固定基地概念与常设机构概念的比较

“固定基地”是指类似于医生的诊所、设计师或律师的事务所或办公室这样的用于从事独立劳务活动的固定场所或设施。

固定基地这一概念的作用,类似于协调跨国营业所得税权冲突的“常设机构原则”中的常设机构概念。二者都是用来判断某一经济活动与活动地国是否具有有一定的紧密经济联系的标准。通常可以参照常设机构原则来对固定基地进行解释。但由于调整对象活动性质有所不同,两个概念也存在客观的合理的差别,不能简单地相互替代。

二者的联系与区别如下:

(1)与常设机构的营业设备要求相类似,固定基地也要求有用于从事专业性劳务和其他独立性活动的物资,包括设施和存货。同时活动必须在该设施进

行。

(2)与常设机构一样,固定基地也有固定性要求。固定性包括地理上的固定,指基地和特定地理位置必须有一定联系,但无需是相关不动产的组成部分;还包括时间上的固定性,即对时间有一定要求,但与常设机构的情况一样,范本并没有要求构成固定基地必须满足最低时间要求。

(3)固定基地还必须是永久性的设施,而不是暂时用于独立性活动。永久性需要根据具体情况进行判断。但关键在于设立该设施带有的意图。如果其本意是永久设立,但开始开展活动后因新的情况,如无法赢利、当局的命令、或类似情况而放弃该设施,仍不失为具有永久性。

(4)固定基地还必须是供从事独立个人劳务者经常使用的。这一点与常设机构有重大不同。常设机构要求企业经营活动必须是在固定营业场所进行。而固定基地只需要是供从事独立个人劳务者经常使用的,换言之,劳务者无需对固定基地进行持续的使用。存在这种差别的主要原因是二者调整活动——企业营业活动和专业性劳务性质有所差别。

(5)根据OECD范本第5条第3款,建筑工地或建筑安装工程

只要持续时间超过12个月就可以构成常设机构。但这一规定是作为常设机构概念的特别规则而拟定的,不能照搬到固定基地。只有相关协定明确规定建筑工地或建筑工程的单纯监督管理活动也可构成常设机构时,第5条第3款的规则才适用于固定基地的情形。

(6)常设机构还可以基于代理人这一人的因素而构成,而固定基地却不能。

5. 固定基地还必须是为劳务者开展其活动的目的而经常使用的(for the purpose of performing his activities)

协定的中文文本没有突出“其”(his)这一用语,OECD诸范本的法文文本和德文文本也忽视了这一用语。实际上对此用语存在两种不同的解释,尤其是第14条适用于合伙企业的时候。例如,A、B、C三位律师均为甲国居民,三人设立一家合伙企业。该合伙企业在乙国设立办公场所,只有D——居住在乙国的新合伙人提供在此提供劳务。根据协议,合伙企业的收入将在四个合伙人之间平均分配,每个合伙人都可从甲国和乙国开展的劳务中获得一部分的收入。此时就存在一个问题,根据第14条上述用语,是否允许乙国对居住于甲国的合伙人所取得的与在乙国境内劳务相关的部分所得进行课税,即便

但该项活动必须是此前曾从事,且当时已经设有固定基地。并且如果没有设有该固定基地,就没法从事该劳务。只有在这些情况下,才可第14条的规定适用于戒绝行为。

这些合伙人本身并没有在乙国开展任何劳务活动？

一种观点认为：第14条和第7条一样，适用于从通过固定基地开展的劳务取得所得的任何人，因此A、B、C均应向乙国纳税。根据这一方法，可以认为由于第14条第1款规定“居民由于……劳务取得的所得”(income derived by a resident...in respect of...services)而非“居民由于其……劳务取得的所得”(income derived by a resident...in respect of...his services)，该款可适用于未开展本款规定的活动但有从这些活动获得所得的人。

另一种观点则认为第14条仅仅允许乙国对归属于非居民用来提供个人劳务的固定基地的所得进行课税，因此A、B和C只要没有亲自提供任何劳务，就无需向乙国纳税。根据这一方法，“为了开展其活动的目的”被解释为乙国的办公场所不构成A、B和C为开展活动目的经常性使用的固定基地，因为他们没有在该场所从事任何活动。

笔者认为应该采用第一种观点，因为第二种观点不仅大大缩小了来源地国的课税范围，而且创造了避税机会，其课税结果也与第7条不一致。实际上，将第14条适用于每一合伙人的分配所得时，合伙企业的活动就像合伙

企业的固定基地一样归属于合伙人。因此可以认为每一个合伙人都符合“为了开展其劳务的目的而拥有固定基地”。

我国未来谈签税收协定中关于独立个人劳务所得问题的立场

未来谈判和签订国际税收协定时，是否应借鉴2000年以后OECD范本的做法，删除第14条，并将独立个人劳务所得转由第7条调整，还是继续采用第14条作为跨国独立个人劳务所得的国际课税协调规则？如果继续采用，应如何进行修订和完善？

对此，有必要回顾和审视OECD范本删除第14条的理由——OECD税务委员会认为第7条与第14条在调整的活动、调整的实体、课税的实际结果（特别是常设机构和固定基地概念上）上没有任何实际差别，即便存在所谓差别，也是人为的，缺乏合理性。笔者认为：由于第14条遵循了与第7条相同的原则，与第7条确实有诸多相似之处，但从理论上和现实的国际税收协定实践来看，二者存在着客观的合理的差别，不能简单地一概以第7条取代第14条。理由分述如下：

(1) 调整的活动范围不同：一般认为第7条调整的是工商业活动，而第14条调整的是独立个

人劳务活动，二者有着质上的不同。特别是，在适用第5条第3款，或者第14条包括了183天规则的情况下，二者调整活动范围的区别更为明显。

(2) 调整的实体的范围不同：第7条可适用于法人和个人，而第14条通常被认为仅仅适用于个人。虽然第14条笼统使用了“缔约国一方居民”一语，根据范本第3条第1款和第4条第1款的规定，可以将此理解为也适用于从事专业劳务的公司和其他团体。但理论上和实践中，倾向于认为第14条仅适用于从事专业性劳务和独立性质活动的个人，企业作为纳税人通过其所雇佣的人员对他人提供劳务服务所取得的所得一般认定为该企业的营业所得，由第7条加以调整。2001年联合国范本注释也指出专家小组均认为因个人以独立资格开展活动而直接支付给个人的报酬一般归第14条调整，而由于企业的雇员或其他工作人员提供的活动而支付给企业的报酬由第5条调整。1996年美国协定范本甚至直接将第14条的用语规定为“缔约国一方居民个人(an individual who is a resident of a Contracting State)”，以明确该条对个人的适用范围。

(3) 第7条与第14条课税存在实际差别：虽然第14条注释很大程度上参照第7条的原则，但

并未完全照搬第5条的规定。根据第5条和第14条的严格措词,第5条第3款至第6款的规则(即建筑工地、常设机构例外、代理型常设机构)不适用于固定基地的情形。况且,如果删除第14条,第7条第7款规定的优先适用规则就无从适用于第14条。

基于上述分析,笔者认为:

应当保留第14条,继续以此协调跨国独立个人劳务所得的国际课税。但应针对条文存在的问题,例如会导致与第7条在调整活动、实体上混淆的“其它独立性活动”、“缔约国一方居民”等用语,对条文作出适当的修改或在条文的注释中加以解释说明。

建议借鉴1996年美国协定范本的做法,规定第14条适用于“缔约国一方居民个人”,以明确该条对人适用范围,避免与第7条的混淆。

同时,建议借鉴2001年联合国范本的做法,将现行工作文本第14条第1款第2项中“183天规则”的计算方法从“在有关历年中”改为“在有关会计年度开始或结束的任何12个月中”,使得183天期限可以跨年度和移动计算,以降低纳税人通过人为安排在缔约国各方停留的天数进行国际避税的机会。🌐

中韩税收协定有关税收饶让抵免及股息所得间接抵免问题的分析

蔡磊 (三星集团中国总部, 北京 100022)

【摘要】文章用例说明中韩税收饶让对在华韩资企业的影响,以引起双方政府的注意,并应在新的饶让条款延期谈判中予以考量。

【关键词】税收协定; 税收饶让; 境外股息; 国内法

【中图分类号】F810.422

【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2005)04-0039-03

按照《中华人民共和国政府和大韩民国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》(1994年4月9日)第23条第四款的规定,协定中税收饶让条款于2004年12月31日到期,双方政府近期会对饶让条款的延期问题展开磋商。同时,由于协定中韩国政府对韩国居民企业取得的股息分配前的所得税不给予间接抵免,谈判可能会涉及协定第23条第二款(关于对分配股息前的利润征收的所得税的间接抵免问题)。本文对中韩税收协定谈判可能涉及的问题进行简要说明和分析,以供研究参考。

中韩协定中税收饶让条款对企业实际影响的分析

中国与韩国签订的税收协定在第23条中规定,双方均把